

臺北市政府 94.12.22. 府訴字第 0 九四一二六八七 0 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○律師

訴 願 代 理 人：○○○律師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 94 年 6 月 21 日北市稽法乙字第 09460832000 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有本市中正區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地，該土地地上建物（建物門牌：本市中正區○○街○○號○○至○○樓、○○街○○之○○號○○樓及○○至○○樓、○○街○○號○○至○○樓）分別為○○、○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○（管理者：本市中正區公所）、○○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等所有，系爭土地原經訴願人於 93 年 11 月 3 日及 11 月 22 日檢附土地

登記謄本、建物登記謄本及占有人名冊等向原處分機關中正分處申請由上開使用人代繳地價稅，並經該分處以 93 年 12 月 20 日北市中正稽甲字第 09361345900 號函核准依訴願人申請辦理

。惟上開使用人向該分處提出異議，申請更正由訴願人繳納系爭地價稅，經該分處以 94 年 2 月 5 日北市稽中正甲字第 09460085600 號函核定系爭土地地價稅仍應向訴願人課徵。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 6 月 21 日北市稽法乙字第 09460832000 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 94 年 7 月 21 日經由原處分機關向本府提起訴願，8 月 15 日

補正程式，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第 3 條第 1 項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。」第 4 條第 1 項第 4 款規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦。……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」

財政部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號函釋：「……說明……二、土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地座落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵。……」

83 年 6 月 29 日臺財稅字第 831599502 號函釋：「依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定

土地所有權人申請由占有人代繳者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅。上開所稱『占有人』，依民法第 940 條規定：『對於物有事實上管領之力者，為占有人』，準此，本案○○○、○○○ 2 人占有使用○○號房屋之基地，對該基地有事實上管領力，應認屬土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定之『占有人』，不因其占用該基地有無法律上原因而受影響。又土地所有權人申請由占有人代繳地價稅時，依前揭規定主管稽徵機關『得』指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅，是以，本案依貴局來函所敘占有人對代繳稅款既有異議，是否仍指定由其代繳，應由 XX 市稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」

87 年 11 月 3 日臺財稅字第 871972311 號函釋：「本部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號函

釋：『土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或稽徵機關協助查明更正，……』，係指土地所有權人申請由占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。」

二、本件訴願理由略以：

- (一)按憲法第 19 條規定之租稅法定主義，係指行政機關不得比附援引或類推適用其他法令之規定，或另以命令作不同之規定，甚至增列法律所無之限制，以致限縮母法之適用，否則即與租稅法定主義相牴觸。本案依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定及行政院 71 年度判字第 1402 號判決所闡述之立法意旨，土地所有權人基於事實上原因繳納地價稅或田賦有困難，或因土地被他人無權占有，致無實質上收益者，為期負擔公平起見，始有依申請指定土地使用者代繳之必要；是以主管機關如遇有土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定之情形，應以土地之實際使用收益者究為何人作為其稽徵稅賦之考量基準，方符法律賦予裁量權之目的。

(二)又行政機關之裁量權如係基於法律之授權，尤其不得違反授權之目的或超越授權之範圍，是以訴願人依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定及財政部函釋意旨，檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等資料提出代繳地價稅之申請，如該等資料已足確認土地之占有人，原處分機關即應依該條文之授權目的向占有人發單課徵，並無行政裁量的餘地。本件土地占有人未就訴願人所提「土地現實占有人」相關資料之真實性提出質疑，僅單純提出異議拒絕代繳，原處分機關即行使裁量權回歸向訴願人發單課徵，顯已違背法律授權目的。

三、卷查訴願人所有本市中正區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地，該土地地上建物（建物門牌：本市中正區○○街○○號○○至○○樓、○○街○○之○○號○○樓及○○至○○樓、○○街○○號○○至○○樓）分別為張○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○（管理者：本市中正區公所）、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等所有，系爭土地原經訴願人於 93 年 11 月 3 及 11 月 22 日檢附土地登記謄本、建物登記謄本及占有人名冊等向原處分機關中正分處申請由上開使用人代繳地價稅，並經該分處以 93 年 12 月 20 日北市中正稽甲字第 09361345900 號函核准依訴願人申請辦理。惟上開使用人向該分處提出異議，申請更正由訴願人繳納系爭地價稅，經該分處依前揭財政部 87 年 11 月 3 日臺財稅字第 871972311 號函釋意旨，以 94 年 2 月 5 日北市稽中正甲字第 09460085600 號函核定系爭土地地價稅仍由訴願人繳納，此有系爭土地占有人等之異議書、土地登記謄本、建物登記謄本等影本附卷可稽。

四、按土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦.....四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」依前揭財政部函釋意旨，土地所有權人申請由占有人代繳地價稅而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，惟並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。本件系爭土地原由訴願人申請由占有人○○○○等代繳地價稅，惟渠等以尚涉有民事糾紛未決等由而提出異議，申請仍由訴願人繳納系爭地價稅；又原處分機關並非司法機關，有關民事糾紛，無權為實體認定，為免各該法律關係趨於複雜，原處分機關中正分處以 94 年 2 月 5 日北市稽中正甲字第 09460085600 號函核定仍應向訴願人發單課徵，揆諸前揭規定及函釋意旨，自屬有據。

五、至訴願主張上開函釋增列法律所無之限制，限縮土地稅法第 4 條規定之適用，係屬違法等節。按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」且於同法第 4 條規定有代繳制度。由此觀之，其課稅原則係向土地所有權人為徵收，而由占有人代繳，係考量土地之使用受益人可能非皆為土地所有權人，

且為便利政府之稽徵故而設代繳制度，該制度應屬例外，上開函釋並無悖於母法所定意旨；是以於實際占有人未能確定或被申請代繳之人提出異議之情形，原處分機關自應先依課稅原則向土地所有權人課徵稅款。訴願人之主張，應係對租稅原則之誤解，不足採據。從而，原處分機關中正分處所為核定及原處分機關復查決定駁回復查申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
副主任委員 王曼萍
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 林世華
委員 蕭偉松
委員 陳石獅
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 12 月 22 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號)